

## AUDITORIA INTERNA APLICADA EM UMA INSTITUIÇÃO FILANTRÓPICA HOSPITALAR

Marcos de Abreu Soares\*

**Sinopse:** A crescente demanda por serviços de saúde obrigou o governo a permitir que instituições privadas realizassem o atendimento à população, mediante uma contrapartida do Estado, via concessão de imunidade de tributos e isenção de contribuições sociais. Para obtenção e manutenção dos benefícios acima mencionados, as instituições beneficiadas devem atender a uma série de legislações tanto em âmbito federal quanto estadual e municipal. Nesse sentido, elaborou-se um resumo dos principais tópicos da história da saúde pública no Brasil, das principais legislações filantrópicas aplicáveis a uma instituição hospitalar, dos conceitos de auditoria interna, e a apresentação de um estudo de caso em uma instituição hospitalar filantrópica da Grande Porto Alegre, através da execução de um planejamento de auditoria no processo de filantropia. O objetivo deste artigo é demonstrar como a auditoria interna pode colaborar com uma instituição hospitalar a fim de minimizar eventuais riscos para manutenção do certificado de filantropia, bem como propiciar sugestões de melhorias dos processos.

**Palavras-chave:** Saúde Pública. Instituição Hospitalar Filantrópica. Controles Internos. Auditoria Interna.

### 1 INTRODUÇÃO

As dificuldades do Estado em atender com qualidade às necessidades da população na área de saúde decorrem de longa data, a principal razão é a falta de uma política de saúde e uma gestão inadequada dos recursos financeiros, tendo como consequência o caos que vivenciamos nos dias atuais na saúde pública.

Entre as decisões tomadas pelo Governo Federal, destacam-se duas que contribuíram de forma mais significativa para o agravamento dessas dificuldades no ramo hospitalar do

---

\* Pós-graduado em Perícia e Auditoria pelo Núcleo de Estudos e Pesquisas em Contabilidade da Universidade Federal do Rio Grande do Sul. ([masoares@rge-rs.com.br](mailto:masoares@rge-rs.com.br)).

Brasil. A primeira foi a escolha prioritária de um modelo de internação hospitalar, em detrimento do modelo de prevenção para o tratamento de saúde realizada na década de 1960, durante o regime militar. A segunda foi a inclusão, na Constituição de 1988, do direito que assegurou a todo cidadão brasileiro atendimento em hospitais públicos, mesmo que ele não contribua para a previdência social.

Dentro desse contexto, o Estado permitiu que algumas instituições privadas prestassem serviços ao público mediante o benefício da imunidade de tributos e a isenção de contribuições sociais, denominadas “instituições filantrópicas”, uma vez que o Governo não teve condições de atender às demandas previstas.

Como forma de garantir que os benefícios concedidos às organizações filantrópicas sejam, adequadamente, utilizados em benefício da população, o Governo Federal tem fortalecido a legislação para essas entidades, principalmente, a partir dos requisitos do Decreto nº 2.536/98, conhecido como Regulamento da Filantropia (BRASIL, 1998).

Com base nas informações obtidas através do estudo de legislações vigentes para as Instituições Filantrópicas Hospitalares no país, pode-se identificar a necessidade do desenvolvimento de um estudo de caso em uma instituição da Grande Porto Alegre.

O presente artigo descreverá normas de auditoria interna e procedimentos aplicáveis em uma Instituição Hospitalar Filantrópica, com sentido de fortalecer as avaliações dos controles internos, através da execução de um planejamento de auditoria no processo de filantropia para minimizar riscos de atendimento aos requisitos legais necessários para manutenção da filantropia.

## **2 BREVE HISTÓRICO DA SAÚDE PÚBLICA NO BRASIL**

Atualmente é comum a divulgação pela mídia de fatos desagradáveis relacionados à saúde pública, como filas de pacientes, leitos hospitalares insuficientes, limitações orçamentárias, atraso nos pagamentos, baixo valor da tabela do SUS, epidemias de saúde pública e abuso dos operadores de plano de saúde, caracterizando o sistema de saúde no Brasil, conforme Albuquerque (1981).

Para entender a crise atual da saúde no Brasil, é importante compreender os fatores históricos pertinentes ao processo, uma vez que o setor vem sofrendo, ao longo dos anos, a influência direta do contexto político pelo qual o Brasil vem passando.

Desde a colonização do país até a vinda da família real, não havia um modelo de saúde para a população, assim sendo, a atenção à saúde se limitou aos recursos naturais, como plantas e ervas e, ainda, aos métodos empíricos, através dos curandeiros.

Com a chegada da família real, surgiu a necessidade da organização de uma estrutura sanitária básica, capaz de suprir as necessidades do poder constituído na cidade do Rio de Janeiro. Esse quadro perdurou até a proclamação da república em 1889, quando foi constituída a organização jurídica – política típica do estado brasileiro dos dias atuais.

Naquele momento, o país era acometido de diversas doenças infecto-contagiosas, como a varíola, a malária e, posteriormente, a peste, o que dificultou muito o comércio de produtos com países estrangeiros, ao ponto de os navios não aportarem no porto do Rio de Janeiro.

Segundo Polignano (2001), o presidente Rodrigues Alves adotou no Brasil o modelo de saúde denominado de campanhista, pois havia sido concebido dentro de uma visão militar, em que diversos “guardas sanitários” fiscalizavam a população de forma um tanto arbitrária pelo uso da força e da autoridade. O modelo de sanitarismo campanhista predominou até o início da década de 1960.

Com o regime militar a partir de 1964, foi promulgado o Decreto-Lei nº 2.000/67, que estabeleceu as competências do Ministério da Saúde, e também criou a Superintendência de Campanhas da Saúde Pública (SUCAM), em 1970, e, ainda, o Sistema Nacional de Saúde em 1975.

O Sistema Nacional de Saúde definiu as responsabilidades dos ministérios para cuidarem da medicina curativa e medicina preventiva, sendo que a primeira ficou sob responsabilidade do Ministério da Previdência Social e, a segunda, do Ministério da Saúde, conforme Minotto (2003).

A opção do Ministério da Previdência Social pela medicina curativa foi uma escolha que incentivou a internação hospitalar, que era mais dispendiosa; entretanto, contava com recursos a serem recolhidos dos trabalhadores para o INSS, enquanto o Ministério da Saúde, com poucos recursos, em sua maioria, oriundos da Previdência Social, foi incapaz de desenvolver ações efetivas de prevenção.

Com o final do chamado milagre brasileiro, quando o país chegou a experimentar taxas de crescimento de 10% ao ano, em grande parte financiado com capital estrangeiro, promovido durante o regime militar, inicia-se uma crise econômica no país, com o aumento

das taxas de desemprego, tendo como conseqüências sociais o aumento da marginalidade, das favelas e a mortalidade infantil.

Ainda segundo Polignano (2001), após o milagre brasileiro as conseqüências do modelo de saúde curativo começaram a se revelar, o sistema se mostrou ineficiente em lidar com epidemias, endemias e indicadores de saúde (mortalidade infantil), atrelados à diminuição da arrecadação do sistema previdenciário, a incapacidade em atender à população excedente e marginalizada, ao desvio de recursos pela corrupção e, ainda, ao não repasse de recursos pelo tesouro nacional.

O movimento das Diretas Já, em 1985, marcou o fim do regime militar, proporcionando o surgimento de diversos movimentos sociais no setor de saúde. A maioria das reivindicações foi atendida na Constituição Federal de 1988, no capítulo VIII, da ordem social, e na seção II, referente à saúde, que define, no artigo 196 que “A saúde é direito de todos e dever do estado, garantido mediante políticas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doenças e de outros agravos e ao acesso universal e igualitário às ações e serviços para sua promoção, proteção e recuperação” (BRASIL, 1988).

E para atender ao artigo 196 foi criado o Sistema Único de Saúde (SUS), que é definido pelo artigo 198 da Constituição Federal da seguinte forma:

As ações e serviços públicos de saúde integram uma rede regionalizada e hierarquizada e constituem um sistema único, organizado de acordo com as seguintes diretrizes:

- I. Descentralização, com direção única em cada esfera de governo;
- II. Atendimento integral, com prioridade para as atividades preventivas, sem prejuízo dos serviços assistenciais;
- III. Participação da comunidade.

Parágrafo único – o sistema único de saúde será financiado, com recursos do orçamento da seguridade social, da união, dos estados, do distrito federal e dos municípios, além de outras fontes. (BRASIL, 1988).

Embora houvesse a definição de que os recursos do Ministério da Saúde seriam oriundos do Ministério da Previdência, em 1994, mas, em virtude da falta de caixa da previdência, o então ministro, Antônio Brito, determinou que os recursos recolhidos na folha de pagamento fossem destinados com exclusividade à previdência social, assim sendo cessariam repasses da previdência para o Ministério da Saúde. Também o então ministro Adib Jatene propôs a criação da contribuição provisória sobre movimentação financeira (CPMF), buscando uma alternativa para a crise financeira gerada na saúde. No entanto, os objetivos

para solucionar os problemas da medicina preventiva não foram alcançados em função de que, os recursos começaram a ser desviados do orçamento da saúde.

Em resumo, foi organizado um modelo de saúde, em que todo brasileiro tem direito à atendimento médico, contribuindo ou não para previdência social; direito este assegurado pela Constituição Federal.

Esse modelo se tornou insustentável com as altas taxas de desemprego e a procura pelo mercado informal por parte da população, fazendo com que o governo permitisse que instituições privadas prestassem atendimentos de saúde à população, mediante uma imunidade de impostos e isenção de contribuições sociais, surgindo assim as denominadas “instituições filantrópicas”, conforme Polignano (2001).

### 3 CONTROLES INTERNOS

Controles internos são todas as medidas praticadas pela alta administração no sentido de atingir as metas e objetivos estabelecidos, através do ciclo de informações gerado pela atividade da organização.

#### 3.1 CONCEITO DE CONTROLES INTERNOS

Para Attie (1998, p. 110),

O controle interno compreende o plano de organização e todos os métodos e medidas adotados numa empresa para salvaguardar seus ativos, verificar a exatidão e fidedignidade dos saldos contábeis, desenvolver a eficiência nas operações e estimular o segmento das políticas administrativas prescritas.

Os recentes escândalos financeiros que atingiram as empresas em diversos países trouxeram um grande reflexo nas legislações e na cultura dos controles internos. Iniciou-se um processo de entendimento, em que controles internos não devem significar somente normas e procedimentos, mas uma cultura que deve ser seguida e respeitada em uma organização.

A adoção dos controles internos através de políticas e diretrizes em níveis estratégico, gerencial e operacional, possibilita estabelecer tratamento diferenciado ao planejamento do sistema de controles internos.

O conceito de controle interno em um nível estratégico ou seja mais graduado da administração, e a partir da própria estrutura organizacional, é atribuição de responsabilidades para áreas, podendo, assim, serem considerados legítimos os controles internos em nível estratégico, sendo um alicerce para os demais controles a serem seguidos.

Em um nível gerencial os controles internos, estão relacionados aos diversos tipos de riscos aos quais está exposta a organização, e sobre os quais esses controles agem, tentando minimizar os riscos. No nível operacional, visa garantir a eficácia dos anteriores, minimizando a possibilidade de falhas na realização dos negócios e na execução das rotinas de trabalho estabelecidas.

### 3.2 CARACTERÍSTICAS DE UM SISTEMA DE CONTROLES INTERNOS

Segundo Attie (1998), as características de um sistema de controles internos são indiferentes à classificação contábil ou administrativa, podendo variar de acordo com algumas circunstâncias específicas. Um eficiente sistema de controles internos deve conter:

- Plano de organização que proponha a segregação de funções entre execução, custódia e contabilização.
- Sistema de autorização que propicie controle sobre contas patrimoniais e de resultado.
- Observação de práticas positivas nos diversos departamentos da organização.
- Recursos humanos com a devida capacitação técnica e profissional para suas atribuições.

Para Attie (1998, p. 114),

[...] controles contábeis compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos diretamente relacionados, principalmente com a salvaguarda do patrimônio e a fidelidade dos registros contábeis. Controles administrativos compreendem o plano e organização e todos os métodos que dizem respeito à eficiência operacional e à decisão política traçada pela administração, normalmente se relacionam de forma indireta aos registros financeiros.

### 3.3 OBJETIVOS DO CONTROLE INTERNO

De forma geral, os controles internos possuem quatro objetivos básicos:

- a salvaguarda dos interesses da empresa;

- a precisão e a contabilidade dos informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais;
- o estímulo à eficiência e eficácia operacional; e
- a aderência às políticas e normas existentes.

### 3.4 CONTROLES INTERNOS EM SISTEMAS ELETRÔNICOS DE DADOS

Segundo Sá (1977), a necessidade por parte das organizações da informação em tempo real para atender exigências legais e de mercado fez crescer os sistemas integrados com a manutenção de banco de dados com informações históricas das organizações. Essa nova cultura trouxe mudanças para os controles internos, alterando os meios de verificação, estruturação e manutenção, obrigando os profissionais de auditoria a buscarem informação desse novo ciclo.

A maior dificuldade para estruturação de controles internos em sistemas informatizados são relativos à documentação que evidencie as alterações de programação e a devida comprovação de sua autorização por um responsável.

A manutenção dessas ferramentas de informação se tornou estratégica para a sobrevivência das organizações, requerendo do administrador e da auditoria maior atenção para os elevados níveis de risco que representam as informações produzidas com confiabilidade.

### 3.5 RESPONSABILIDADE PELA DETERMINAÇÃO DO CONTROLE INTERNO

Para Attie (1998, p. 123), “[...] a administração é responsável pelo planejamento, instalação e supervisão de um sistema de controle interno adequado. Qualquer sistema, independentemente de sua solidez fundamental, pode deteriorar-se se não for periodicamente revisto”.

As organizações têm seus níveis hierárquicos, assim sendo, a partir do momento em que houver uma pressão dos mais altos níveis sobre os recursos humanos da organização, será obtida aderência às políticas e diretrizes.

Há que se lembrar que o comportamento da alta administração frente à gestão dos negócios é essencial para se obter eficiência e eficácia dos funcionários, tendo em vista que

essa administração deve representar um exemplo de cumprimento dos controles internos na instituição.

### 3.6 CONTROLES INTERNOS E FRAUDE

Deve-se observar que o controle interno, por mais eficiente que possa ser, não representará uma garantia absoluta contra fraudes e erros, mas sim, minimizará a incidência destas no interior da organização.

Para Attie (1998, p. 127),

Em geral, o sistema de controles internos deve permitir detectar todas as irregularidades. Um bom sistema de controles internos oferece maiores possibilidades de pronta identificação de fraudes em qualquer que seja modalidade de identificação, entretanto, o acordo entre dois ou mais integrantes da organização pode fazer deteriorar e cair por terra o melhor sistema de controle interno.

## 4 AUDITORIA INTERNA

A auditoria interna é uma atividade realizada por um funcionário da empresa, que se destina revisar as operações como um serviço prestado à administração, constituindo assim um controle gerencial que analisa e avalia a eficácia de outros controles.

Segundo Mello (2002),

[...] a auditoria interna é uma atividade de avaliação independente e de assessoramento da administração, voltada para o exame e avaliação da adequação, eficiência e eficácia dos sistemas de controle, bem como da qualidade de desempenho das áreas em relação às atribuições e aos planos, metas, objetivos e políticas para as mesmas.

A evolução da auditoria ocorreu em consequência do desenvolvimento da contabilidade. Com o surgimento das organizações multinacionais e empresas de capital aberto, com o crescimento da economia e com a maior complexidade na administração dos negócios, surgiu a necessidade de auditorias externas para verificar os controles internos e examinar as demonstrações contábeis elaboradas referentes a um determinado período.

Com o tempo, percebeu-se que era necessária a manutenção de uma equipe de funcionários de forma permanente para acompanhar as rotinas operacionais, observar o devido



cumprimento de normas e regulamentos e reduzir os gastos com auditoria externa; surgiu então a figura do auditor interno.

#### 4.1 ATUAÇÃO DA AUDITORIA INTERNA

Segundo o Silva, Aresi e Breda (1997), não devem ocorrer restrições por parte da empresa na atuação da auditoria interna. O auditor interno precisa, para o desenvolvimento de suas atividades, ter acesso a todas as áreas e às informações, e, naquelas que não possui um domínio da matéria, deve procurar se assessorar de profissionais habilitados, a fim de compreender o processo para poder avaliá-lo e julgá-lo, possibilitando, assim, que seu relatório seja emitido corretamente.

#### 4.2 OBJETIVOS

Segundo Mello (2002),

[...] a missão básica da auditoria interna é assessorar a administração no desempenho de suas funções e responsabilidades, através do exame da:

- a) adequação e eficácia dos controles;
- b) integridade e confiabilidade das informações e registros;
- c) integridade e confiabilidade dos sistemas estabelecidos para assegurar a observância das políticas, metas, planos, procedimentos, leis, normas e regulamentos e da sua efetiva utilização;
- d) eficiência, eficácia e economicidade do desempenho e da utilização dos recursos; dos procedimentos e métodos para salvaguarda dos ativos e a comprovação de sua existência, assim como a exatidão dos ativos e passivos e;
- e) compatibilidade das operações e programas com os objetivos, planos e meios de execução estabelecidos.

#### 4.3 INDEPENDÊNCIA

Conforme Attie (1998), a independência é um fator essencial para a eficácia do trabalho da auditoria interna que existe a partir de dois aspectos:

- 1) o status do auditor interno na organização, ou seja, o auditor deve prestar contas a um administrador de alto nível para garantir sua ampla atuação, em relação aos problemas por ele revelados ou de suas recomendações;
- 2) o auditor interno não deve se envolver com registro, elaboração ou preparação de qualquer atividade que possa ser objeto ou futuro de sua análise e/ou avaliação.

#### 4.4 PLANEJAMENTO DA AUDITORIA

No entendimento de Attie (1998), o planejamento em longo prazo de auditoria interna deve ser organizado de um a cinco anos e é um instrumento, valioso do ponto de vista administrativo, com algumas características:

- evidencia de que serão cobertas pela auditoria no prazo planejado todas áreas da organização;
- comprovação orçamentária para as necessidades de manutenção e eficiência do trabalho de auditoria;
- garante o comprometimento da alta administração através da aprovação;
- elaboração de indicadores dias por auditor, que permitirá a comparação do que foi planejado com o que foi realizado, observando as variações para planejamentos futuros e medir a competência dos auditores;
- auxiliar na diminuição do número de horas aos auditores independentes com o planejamento de trabalhos em conjunto.

Para Attie (1998),

A veracidade e complexidade dos trabalhos que um órgão de auditoria interna moderno pode executar exige planejamento e controles adequados. Sem planejamento ou controle das atividades, a auditoria interna corre o risco de perder a perspectiva de sua missão e deixar de dar a devida cobertura a áreas prioritárias dentro da empresa.

#### 4.5 PROGRAMA DE AUDITORIA

Conforme Attie (1998), o programa de auditoria é um plano de ação que tem por objetivo guiar o auditor em seus trabalhos. Ele deve ser sempre preparado logo após o exame preliminar. Qualquer tipo de programa deve ter a seguinte informação:

- definição dos objetivos da atividade sob exame;
- lista dos controles internos;
- descrição dos testes;
- prazo estimado para completar o segmento da auditoria;
- comentário sobre o resultado dos testes.

#### 4.6 TESTES DE AUDITORIA

É através dos testes que o auditor tem seu principal instrumento técnico para obter evidências, conclusões e o que é denominado “enfoque positivo”, dessa forma, dirigindo seus trabalhos para os controles internos, diferentemente de quando auditoria interna utiliza um enfoque mais fiscalizador, buscando obter erros ou fraudes.

Segundo Mello (2002),

[...] se os procedimentos estão estruturados do modo a conseguir um bom controle interno e se os sistemas de operações estão de fato funcionando conforme planejado e de acordo com as demonstrações contábeis e as outras informações produzidas pela unidade, deveriam ser plenamente aceitáveis, no sentido de que refletem com fidelidade os resultados.

#### 4.7 ASPECTOS LEGAIS

Conforme ocorre com as demais profissões, para Auditoria Interna também foram estabelecidos padrões técnicos com objetivo de qualificação dos trabalhos realizados. Os procedimentos diferem das normas, uma vez que se relacionam com as ações a serem praticadas, já as normas tratam da qualidade da execução destas ações e dos objetivos. Também dizem respeito às qualificações profissionais, da avaliação e do relatório emitido.

As normas de auditoria reconhecidas pelo Conselho Federal de Contabilidade através da Resolução nº 780, de 24 de março de 1995, que aprova a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica 12 (Anexo II).

Os auditores internos ainda observam as orientações emanadas do Instituto dos Auditores Internos do Brasil (AUDIBRA).

### 5 AUDITORIA EM UMA INSTITUIÇÃO HOSPITALAR FILANTRÓPICA

Com informações obtidas junto ao Hospital e, através do conhecimento de seu planejamento estratégico para 2007, pôde-se identificar a necessidade do desenvolvimento do atual sistema de controles internos. A tendência de mudança de gestão no ramo hospitalar está tornando necessária a manutenção de controles internos permanentes, a fim de minimizar os

riscos de perda da filantropia, fazendo com que o planejamento de auditoria no processo de filantropia seja uma necessidade fundamental.

## 5.1 HISTÓRICO DA INSTITUIÇÃO

A instituição que servirá de base para este artigo é filantrópica e foi fundada no início da década de 80, há mais de 25 anos. Essa instituição, atualmente, administra uma rede de mais quatro hospitais. Sua importância social pode ser medida pelos 2.600 funcionários, mais de 590 leitos e uma população de 1.200 pessoas beneficiadas na área de atendimento desses estabelecimentos.

Os cinco hospitais estão situados na Grande Porto Alegre e atuam sob a forma jurídica de associação. Têm como objetivo prestar serviços na área de saúde, desenvolvendo atividades de educação, prevenção e diagnóstico.

A instituição foi criada para prestar exclusivo atendimento ao SUS e às pessoas necessitadas, contudo, ao longo do tempo, viu-se obrigada a atender a pacientes particulares e convênios para manutenção de suas atividades.

A associação possui o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS), que deve ser obtido junto ao Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS), comprovando, assim, o registro de entidade filantrópica; contudo, tem que ser renovado a cada três anos.

Os principais benefícios de imunidade tributária e isenção de contribuições sociais usufruídos pela instituição são os seguintes: imposto de renda pessoa jurídica (IRPJ), contribuição provisória sobre a movimentação financeira (CPMF), contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), cota patronal (INSS), imposto de importação (II), contribuição para o financiamento da seguridade social (COFINS), imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN), imposto territorial urbano (IPTU), programa de integração social (PIS/PASEP), imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços (ICMS) e outras.

E, ainda, toda rede de hospitais é avaliada quanto aos resultados econômicos e financeiros mensalmente, pela diretoria estatutária e executiva, através de reuniões com a presença de todos os gestores. Os relatórios são discutidos, e posteriormente, enviados para o conselho de administração que, também, avalia e questiona a diretoria sobre as decisões tomadas na instituição.

No exercício de 2006, o faturamento da rede hospitalar foi superior a R\$ 140 milhões. A instituição segue os princípios contábeis aceitos no Brasil e, desde ano 2000, as demonstrações contábeis passaram a ser auditadas por empresa independente, para posterior publicação, seguindo exigência do Decreto nº 2.536/98 – Regulamento da Filantropia (BRASIL, 1998).

## 5.2 PRINCIPAIS LEGISLAÇÕES

A legislação pertinente às entidades filantrópicas, peculiarmente a que ordena o alcance de imunidades e isenções tributárias, contempla normas impeditivas à realização de investimentos e ou distribuição de renda fora da área da saúde.

### 5.2.1 Constituição da República Federativa do Brasil

A Constituição Federal tem como uma de suas finalidades, assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais ao povo brasileiro. Em relação aos hospitais filantrópicos, determina a imunidade de impostos e a isenção de contribuições sociais sobre essas instituições em todos os níveis de governo e, ainda, as fontes de financiamento da seguridade social.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

VI - instituir impostos sobre:

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

§ 4º - As vedações expressas no inciso VI, alíneas "b" e "c", compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

§ 7º - São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei. (BRASIL, 1988).

### 5.2.2 Decreto nº 2.536/98 – Regulamento da Filantropia

As Instituições Filantrópicas são obrigadas a prestar contas ao Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS), órgão pertencente ao Ministério da Previdência Social. Essa prestação ocorre no momento em que as mesmas solicitam a concessão ou renovação do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS), nos termos deste Decreto nº 2.536/98, conhecido como Regulamento da Filantropia (BRASIL, 1998).

A seguir, destacam-se os principais artigos do decreto a serem observados pela instituição hospitalar filantrópica a fim de minimizar os riscos de perda do certificado.

Art. 2º - Considera-se entidade beneficente de assistência social, para os fins deste Decreto, a pessoa jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, que atue no sentido de:

[...]

IV - promover, gratuitamente, assistência educacional ou de saúde;

[...]

Art. 3º Faz jus ao Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social a entidade beneficente de assistência social que demonstre, cumulativamente: (Redação dada pelo Decreto nº 4.499, de 4.12.2002)

I - estar legalmente constituída no País e em efetivo funcionamento nos três anos anteriores à solicitação do Certificado; (Redação dada pelo Decreto nº 4.499, de 4.12.2002)

II - estar previamente inscrita no Conselho Municipal de Assistência Social do município de sua sede se houver, ou no Conselho Estadual de Assistência Social, ou Conselho de Assistência Social do Distrito Federal;

III - estar previamente registrada no CNAS;

IV - aplicar suas rendas, seus recursos e eventual resultado operacional integralmente no território nacional e manutenção e no desenvolvimento de seus objetivos institucionais;

V - aplicar as subvenções e doações recebidas nas finalidades a que estejam vinculadas;

VI - aplicar anualmente, em gratuidade, pelo menos vinte por cento da receita bruta proveniente da venda de serviços, acrescida da receita decorrente de aplicações financeira, de locação de bens, de venda de bens não integrantes do ativo imobilizado e de doações particulares, cujo montante nunca será inferior à isenção de contribuições sociais usufruída;

VII - não distribuir resultados, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, sob nenhuma forma ou pretexto;

VIII - não perceberem seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores, benfeitores ou equivalente remuneração, vantagens ou benefícios, direta ou indiretamente, por qualquer forma ou título, em razão das competências, funções ou atividades que lhes sejam atribuídas pelos respectivos atos constitutivos;

IX - destinar, em seus atos constitutivos, em caso de dissolução ou extinção, o eventual patrimônio remanescente a entidades congêneres registradas no CNAS ou a entidade pública;

X - não constituir patrimônio de indivíduo ou de sociedade sem caráter beneficente de assistência social.

XI - seja declarada de utilidade pública federal. (Inciso incluído pelo Dec 3.504, de 13.06.2000)

[...]

§ 2º O Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos terá validade de três anos, a contar da data da publicação no Diário Oficial da União da resolução de deferimento de sua concessão, permitida sua renovação, sempre por igual período, exceto quando cancelado em virtude de transgressão de norma que regulamenta a sua concessão.

§ 3º Desde que tempestivamente requerida a renovação, a validade do Certificado contará da data do termo final do Certificado anterior.

§ 4º A instituição de saúde deverá, em substituição ao requisito do inciso VI, ofertar a prestação de todos os seus serviços ao SUS no percentual mínimo de sessenta por cento, e comprovar, anualmente, o mesmo percentual em internações realizadas, medida por paciente-dia. (Redação dada pelo Decreto nº 5.895, de 8.8.2006)

§ 5º O atendimento no percentual mínimo de que trata o § 4º pode ser individualizado por estabelecimento ou pelo conjunto de estabelecimentos de saúde da instituição. (Redação dada pelo Decreto nº 4.327, de 8.8.2002)

[...]

§ 7º A instituição de saúde deverá informar, obrigatoriamente, ao Ministério da Saúde, por meio de Comunicação de Internação Hospitalar - CIH, a totalidade das internações realizadas para os pacientes não usuários do SUS. (Incluído pelo Decreto nº 4.327, de 8.8.2002)

[...]

Art . 4º - Para fins do cumprimento do disposto neste Decreto, a pessoa jurídica deverá apresentar ao CNAS, além do relatório de execução de plano de trabalho aprovado, pelo menos, as seguintes demonstrações contábeis e financeiras, relativas aos três últimos exercícios:

I - balanço patrimonial;

II - demonstração do resultado do exercício;

III - demonstração de mutação do patrimônio;

IV - demonstração das origem e aplicações de recursos;

V - notas explicativas.

Parágrafo único. Nas notas explicativas, deverão estar evidenciados o resumo das principais práticas contábeis e os critérios de apuração do total das receitas, das despesas, das gratuidades, das doações, das subvenções e das aplicações de recursos, bem como da mensuração dos gastos e despesas relacionados com a atividade assistencial, especialmente daqueles necessários à comprovação do disposto no inciso VI do art. 3º, e demonstradas as contribuições previdenciárias devida, como se a entidade não gozasse da isenção.

Art . 5º - O CNAS somente apreciará as demonstrações contábeis e financeiras, a que se refere o artigo anterior, se tiverem sido devidamente auditadas por auditor independente legalmente habilitado junto aos Conselhos Regionais de Contabilidade.

§ 1º Estão desobrigadas da auditoria as entidades que tenham auferido em cada um dos três exercícios a que se refere o artigo anterior receita bruta igual ou inferior a R\$ 1.200.000,00 (um milhão e duzentos mil reais). (Redação dada pelo Dec 3.504, de 13.06.2000)

§ 2º Será exigida auditoria por auditores independentes registrados na Comissão de Valores Mobiliários - CVM, quando a receita bruta auferida em qualquer dos três exercícios referidos no artigo anterior for superior a R\$ 2.400.000,00 (dois milhões e quatrocentos mil reais). (Redação dada pelo Dec 3.504, de 13.06.2000)

Art . 6º - Na auditoria a que se refere o artigo anterior, serão observadas as normas pertinentes do Conselho Federal de Contabilidade e, em particular, os princípios fundamentais de contabilidade e as norma de auditoria. (BRASIL, 1998).

### 5.3 PLANEJAMENTO DA AUDITORIA INTERNA NO PROCESSO DE FILANTROPIA

Os aspectos gerais que devem ser observados no planejamento dos trabalhos da auditoria no processo de filantropia podem ser alterados conforme as necessidades da direção

da entidade, uma vez que esse planejamento deve ser revisto e ajustado anualmente às operações e aos processos vigentes.

⇒ PROCESSO

⇒ DIRETORIA

⇒ AUDITOR RESPONSÁVEL

⇒ OBJETIVO E ESCOPO

Analisar os mecanismos de gestão, tomada de decisões a partir das principais legislações vigentes e controle que garantam a manutenção da filantropia da Instituição, por meio da identificação e avaliação dos riscos inerentes e teste dos controles internos existentes, através do planejamento da auditoria no processo de filantropia.

### 5.3.1 Prazo

			FASES				Horas Programadas
DATA			I	II	III	IV	
Início	Término		Planejamento	Levantamento	Avaliação	Relatório	
Previsto =>							
Realizado =>							

### 5.3.2 Fases

#### *1ª Fase: Planejamento*

- 1) Elaboração do Plano de Auditoria.
- 2) Identificação dos responsáveis pelo processo.
- 3) Análise e documentação de normas e procedimentos relacionados.
- 4) Agendamento da reunião de abertura dos trabalhos de auditoria.



*2ª Fase: Levantamento de Informações*

- 5) Reunião de abertura do trabalho junto ao Diretor responsável.
- 6) Entendimento do processo e definição dos objetivos da filantropia.
- 7) Entrevistas com staff técnico responsável.
- 8) Elaboração do fluxograma e descritivo dos processos.
- 9) Identificação dos riscos e definição da magnitude de impacto.
- 10) Identificação e classificação dos controles existentes.
- 11) Elaboração do programa de trabalho.
- 12) Discussão do planejamento com o Diretor da Auditoria.

*3ª Fase: Testes de Avaliação*

- 13) Realização de testes nos controles internos identificados, conforme programação.
- 14) Formalização dos testes nos papéis de trabalho (Folhas de Teste).
- 15) Organização das evidências nos papéis de trabalho.
- 16) Redefinição da magnitude de impacto e atualização dos riscos (Riscos Residuais).

*4ª Fase: Relatório Final*

- 17) Confeção da minuta do relatório de auditoria.
- 18) Revisão do relatório de auditoria junto à Gerência.
- 19) Reunião de encerramento do trabalho e apresentação dos resultados ao Auditado.
- 20) Envio do relatório preliminar para comentários e formalização dos planos de ação.
- 21) Elaboração do relatório final de auditoria.
- 22) Revisão dos papéis de trabalho e relatório final junto à Gerência.
- 23) Envio do relatório definitivo.
- 24) Encadernação e arquivamento do trabalho.

**Instituição Hospitalar****PROG-1/6****Diretoria****Porto Alegre****Programa de Testes - Filantropia****15 de Julho de 2007****Feito Wp****Por Data Ref****I. OBJETIVOS DA AUDITORIA**

Verificar a confiabilidade dos controles internos mantidos pela entidade sobre os registros contábeis e relatórios auxiliares, verificando as normas legais vigentes.

Emitir uma avaliação, com o critério da Instituição Hospitalar (Satisfatório, Oportunidade de Melhoria e Insatisfatório) da adequação dos registros e controles.

**A. QUESTIONÁRIO DA FILANTROPIA****Questionário respondido por:**

1. Qual a estrutura organizacional da instituição? (Anexar organograma)
2. Quais as finalidades da instituição prevista no estatuto social? (Anexar cópia do estatuto)
3. Existe conselho fiscal? Forma de eleição e componentes?
4. O estatuto social atende às exigências legais do código civil? (Analisar com Asses. Jurídica)
5. O estatuto social está devidamente registrado em cartório?
6. Os principais benefícios fiscais concedidos pelo poder público são usufruídos pela instituição?
7. Que impostos e contribuições sociais a instituição está imune e/ou isenta?
8. A instituição possui os certificados de:
  - a) Título de utilidade pública federal
  - b) Registro de entidade beneficente de assistência social
  - c) Certificado de entidade de fins filantrópicos
  - d) Declaração de hospital estratégico pelo gestor local dos SUS
9. A instituição segue as normas brasileiras de contabilidade e as normas previstas pelo Imposto de Renda e o INSS?

<b>PROG-1/6</b>
-----------------

**Instituição Hospitalar**  
**Diretoria**  
**Porto Alegre**  
**Programa de Testes - Filantropia**  
**15 de Julho de 2007**

Feito	Wp
Por	Data Ref

10. As demonstrações contábeis são auditadas por auditores independentes? (Anexar relatórios e balanços publicado nos últimos três exercícios)

11. A contabilidade possui plano de contas detalhado indicando: (Anexar cópia )

a) Título da conta?

b) Função da conta?

c) Funcionamento da conta?

c) Natureza da conta?

12. Há uma política formal de controles internos definida na instituição? (Anexar cópia )

13. Há contabilizações de doações nas demonstrações contábeis? Seguem as normas brasileiras de contabilidade ? São analisadas regularmente? Quem analisa?

14. Que tipos de doações (condicional e incondicional) existem registradas na contabilidade? São classificadas no plano de contas?

15. São controladas as seguintes doações:

a) Em dinheiro ou cheque?

b) Crédito em conta bancária?

c) Cheque pré-datado?

d) Cheque na data aprazada?

e) Ativos patrimoniais?

f) Investimentos permanentes?

g) Perdão de dívida?

h) Recebíveis?

i) Recursos financeiros?

**PROG-1/6**

**Instituição Hospitalar**  
**Diretoria**  
**Porto Alegre**  
**Programa de Testes - Filantropia**  
**15 de Julho de 2007**

**Feito**  
**Por**      **Data**      **Wp**  
**Ref**

16. Como são classificadas as doações recebidas (sem restrição, com restrição permanente, e temporariamente restrita) pela instituição?
17. Existem serviços voluntários na instituição? Quem autoriza? Qual o custo para entidade? Elaborar uma descrição sintética do processo de contabilização?
18. Existem documentos de termo de voluntariado na entidade? São assinados? Qual o procedimento de arquivamento (localização, ordem de validade, etc)?
19. Como funciona o processo das gratuidades? Elaborar uma descrição sintética do processo de contabilização?
20. Qual a determinação de recursos destinados para gratuidade em relação ao Decreto nº 2.536/98 no artigo 3º, na alínea 4º? São analisadas regularmente? Quem analisa?
21. Existem descontos financeiros registrados como gratuidade? Analisar razão contábil? Existem alçadas de aprovação e/ou quem pode aprovar?
22. Como são contabilizadas as seguintes gratuidades: a) Imposto de renda pessoa jurídica b) Contribuição social sobre o lucro líquido c) Contabilização da conta patronal
23. Há operações de obtenção de fundos pela entidade? Elaborar uma descrição sintética do processo de contabilização?
24. Há operações de obtenção de fundos em conta alheia (consignações)? Elaborar uma descrição sintética do processo de contabilização?
25. Há fundos para propósitos futuros? Elaborar uma descrição sintética do processo de contabilização?
26. As depreciações, amortizações e exaustões são contabilizadas na instituição?

<b>PROG-1/6</b>
-----------------

**Instituição Hospitalar**  
**Diretoria**  
**Porto Alegre**  
**Programa de Testes - Filantropia**  
**15 de Julho de 2007**

Feito	Wp
Por	Data Ref

- |  |
|--|
| 27. Há contabilização de contratos, convênios e termos de parceria na instituição? Elaborar uma descrição sintética do processo de contabilização?   |
| 28. As notas explicativas atendem aos requisitos legais? Elaborar uma descrição sintética das notas publicadas ? São analisadas regularmente ? Quem analisa ?  |
| 29. Como são realizadas as seguintes declarações? São analisadas regularmente? Quem analisa?<br>a) Dacon – Demonstrativo de apuração de contribuições sociais<br>b) Dctf – Declaração de débitos e créditos tributários federais<br>c) Dipj – Declaração de informações econômico–fiscais da pessoa jurídica<br>d) Dirf – Declaração do imposto de renda retido na fonte |
| 30. Como são realizadas as seguintes declarações? São analisadas regularmente? Quem analisa?<br>a) Rais – Relação anual de informações sociais<br>b) Gfip – Guia de recolhimento do fundo de garantia do tempo de serviço e informações a previdência social   |
| 31. Como são gerados os livros fiscais? São analisados regularmente? Quem analisa?<br>a) Livro de entrada de notas fiscais de mercadoria<br>b) Saída de notas fiscais de mercadoria<br>c) Livro inventário de estoque<br>d) Livro de tombamento de patrimônio  |
| 32. Existem prestadores de serviços terceirizados? São analisados regularmente? Quem analisa?  |
| 33. Os impostos e contribuições sobre a nota fiscal são retidos na fonte?  |
| 34. Como são remunerados os dirigentes da instituição? Que benefícios são recebidos?   |
| 35. Que sistema de custos é adotado para fins legais e gerenciais? Elaborar uma descrição sintética. São analisados regularmente? Quem analisa?  |

**PROG-1/6**

**Instituição Hospitalar**  
**Diretoria**  
**Porto Alegre**  
**Programa de Testes - Filantropia**  
**15 de Julho de 2007**

Feito Por	Data	Wp Ref
--------------	------	-----------

**B. TESTES DE FILANTROPIA****Teste: Selecionar uma amostra de itens evidenciando a base e o critério utilizado.**

1. Revisar a movimentação das receitas ocorridas para um determinado período e analisar as flutuações.			
2. Comparar o registro de receita com o faturamento e obter explicações para eventuais receitas pendentes.			
3. Verificar a receita de prestadores terceirizados em relação ao contrato.			
4. Verificar se os valores faturados, bem como as alíquotas de impostos e condições de pagamento estão de acordo com as listas de preços vigentes.			
5. Verificar se existe custo superior ao faturamento.			
6. Verificar o lançamento de baixa de estoque e o cálculo do novo custo médio.			
7. Selecionar algumas requisições e acompanhar o processo de baixa de estoque e o faturamento da conta.			
8. Testar os cálculos da relação custo e receita de um pacote oferecido em serviços da Instituição.			
9. Testar as receitas por doação recebidas no estoque e bens de imobilizado.			
10. Testar o registro contábil dos serviços voluntários.			
11. Verificar os termos de voluntariado, arquivados na instituição.			

**PROG-1/6**

**Instituição Hospitalar**  
**Diretoria**  
**Porto Alegre**  
**Programa de Testes - Filantropia**  
**15 de Julho de 2007**

	Feito Por	Data	Wp Ref
12. Verificar os livros fiscais e sua correta observância.			
13. Testar o registro contábil das gratuidades.			
14. Verificar os cálculos de paciente dia e/ou receita bruta para atendimento à filantropia.			
15. Verificar se os descontos financeiros foram lançados em gratuidade.			
16. Verificar as entradas por consignações e as baixas.			
17. Testar o cálculo da depreciação, amortização e exaustão.			
18. Verificar os cálculos das declarações da receita federal, INSS e FGTS.			
19. Testar as retenções das notas fiscais de terceiros.			
20. Testar benefícios e cálculos de remuneração dos dirigentes contratados ou estatutários.			
23. Verificar as transferências de numerários em dinheiro.			

**II. CONCLUSÃO DO TRABALHO EXECUTADO - AVALIAÇÃO**  
**[ clique aqui para introduzir a conclusão ]**

Preparado por:\_\_\_\_\_ Data:\_\_\_\_\_

Preparado por:\_\_\_\_\_ Data:\_\_\_\_\_

Revisto por:\_\_\_\_\_ Data:\_\_\_\_\_

## 6 CONCLUSÃO

A auditoria interna tem experimentado expressiva evolução nos últimos anos, permitindo aos que atuam nessa área, um acréscimo substancial de conhecimento em todos os campos que a envolvem, direta ou indiretamente

É atualmente o instrumento de controles internos que se destaca como ponto de análise dos efeitos, fatos e informações originados de diversos segmentos de uma empresa. Este artigo foi desenvolvido, visando fornecer uma visão teórico-prática da atividade de auditoria interna e expor os benefícios da adoção da proposta no ramo de atividade hospitalar filantrópica.

Também se procurou dimensionar como o planejamento da auditoria interna no processo de filantropia pode colaborar para o crescimento das instituições hospitalares filantrópicas, que prestam um serviço social relevante à população, suprimindo a carência do poder público nas internações hospitalares.

Entende-se que os principais benefícios oferecidos à instituição pela realização dos trabalhos de uma auditoria interna entre outros aspectos é avaliar a aderência dos controles internos em relação à legislação filantrópica vigente.

Garantir que as praticas em todos os níveis hierárquicos da instituição estão de acordo com a legislação em níveis federal, estadual e municipal. A realização de trabalhos de auditoria interna no processo de filantropia pode proporcionar uma avaliação para administração da confiabilidade no processos de registros contábeis e extracontábeis; aderência às políticas e principalmente, a garantia que as melhores práticas passem a ser adotadas pela instituição para manutenção do certificado de filantropia.

## INTERNAL AUDITORSHIP APPLICABLE BY PHILANTHROPIC HOSPITAL INSTITUTION

**Abstract:** The increasing demand for health services obliged the government to allow that private institutions made the attendance to the population, by counterpart of the state, saw concession of immunity of tributes and exemption of social contributions. To attainment and maintenance of the benefits mentioned above the benefited institutions must take care of a series of rules to the federal level, as well as state and municipal level. So a summary of the



main topics of the history of the public health in Brazil, of the main applicable philanthropic rules to a hospital institution, of the concepts of internal auditorship and the presentation of a study of case in a philanthropy hospital institution in Porto Alegre and cities around was effected, through the execution of an auditorship planning. The objective of this work is to demonstrate as internal auditorship can collaborate with a hospital institution, in order to minimize eventual risks for maintenance of the certificate of philanthropy as well as propitiating suggestions of improvements on processes.

**Key words:** Public Health. Philanthropic Hospital Institution. Internal Controls and Internal Auditorship.

## REFERÊNCIAS

ATTIE, W. **Auditoria: conceitos e aplicações**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

ALBUQUERQUE, M. M. **Pequena história da formação social brasileira**. Rio de Janeiro: Graal, 1981.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de Outubro de 1988**.

\_\_\_\_\_. Presidência da República. **Decreto nº 2.536, de 06 de abril de 1998**. Dispõe sobre a concessão do Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos a que se refere o inciso IV do art. 18 da Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/D2536.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D2536.htm)>. Acesso em: 15 jul. 2007.

MELLO, A. O. **O que é auditoria interna?** 2002. Disponível em: <<http://www.auditoriainterna.com.br/conceitos.htm#oquee>>. Acesso em: 15 jul. 2007.

MINOTTO, R. **A estratégia em organizações hospitalares**. 2. ed. Porto Alegre: EDIPUCRS, 2003.

POLIGNANO, M. V. **História das políticas de saúde no Brasil: uma pequena revisão**. 2001. Disponível em: <[http://internatorural.medicina.ufmg.br/saude\\_no\\_brasil.pdf](http://internatorural.medicina.ufmg.br/saude_no_brasil.pdf)>. Acesso em: 21 maio 2007.

SÁ, A. L. **Cursos de auditoria.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 1977.

SILVA, J. L. R.; ARESI, J. C. C.; BREDÁ, Z. I. **O que você precisa saber sobre auditoria interno.** 3. ed. Porto Alegre: CRCRS, 1997.